

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ

НАЦІОНАЛЬНИЙ УНІВЕРСИТЕТ
«ОДЕСЬКА ЮРИДИЧНА АКАДЕМІЯ»

ЛЕПЕТЮК Олександр Васильович

УДК 341.24:336.226.1(4-672ЄС+477)

**ПРАВОВЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ СПІВРОБІТНИЦТВА УКРАЇНИ
З ЄВРОПЕЙСЬКИМ СОЮЗОМ ТА ЙОГО ДЕРЖАВАМИ-ЧЛЕНАМИ
У СФЕРІ ПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ**

Спеціальність: 12.00.11 – міжнародне право

АВТОРЕФЕРАТ

дисертації на здобуття наукового ступеня
кандидата юридичних наук

Одеса – 2015

Дисертацією є рукопис.

Робота виконана в Національному університеті «Одеська юридична академія» Міністерства освіти і науки України.

Науковий керівник: доктор юридичних наук, професор,
Заслужений діяч науки і техніки України
ВИШНЯКОВ Олександр Костянтинович,
Національний університет
«Одеська юридична академія»,
завідувач кафедри права Європейського Союзу
та порівняльного правознавства.

Офіційні опоненти: доктор юридичних наук, професор
ТИМЧЕНКО Леонід Дмитрович,
Національний університет
державної податкової служби України,
начальник відділу вивчення міжнародного досвіду
в сфері оподаткування Науково-дослідного центру
з проблем оподаткування;

кандидат юридичних наук
САВЧУК Константин Олександрович,
Інститут держави і права ім. В.М. Корецького
Національної академії наук України,
старший науковий співробітник відділу
міжнародного права та порівняльного правознавства.

Захист відбудеться 4 квітня 2015 р. о 10 годині на засіданні спеціалізованої вченої ради Д 41.086.04 Національного університету «Одеська юридична академія» за адресою: 65009, м. Одеса, вул. Фонтанська дорога, 23.

З дисертацією можна ознайомитись у науковій бібліотеці Національного університету «Одеська юридична академія» за адресою: 65009, м. Одеса, вул. Піонерська, 2.

Автореферат розісланий 2 березня 2015 р.

Вчений секретар
спеціалізованої вченої ради

К.В. Горобець

ЗАГАЛЬНА ХАРАКТЕРИСТИКА РОБОТИ

Актуальність теми. Одним із головних завдань вітчизняної зовнішньої політики є входження України до європейського політичного, економічного, правового простору і набуття членства в Європейському Союзі (далі – ЄС). Реалізація такого комплексного і системного завдання потребує активізації співробітництва і з ЄС, і з його державами-членами у різних сферах суспільного життя.

Важливим напрямом такого співробітництва є оподаткування, що підтверджується зобов'язаннями згідно зі ст. 51 Угоди про партнерство і співробітництво між Україною і Європейськими Співтовариствами та їх державами-членами від 14.06.1994 р. (далі – УПС), ст. 353 Угоди про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами від 21.03.2014 р. (далі – УА) та вимогами договорів про уникнення подвійного оподаткування України з державами-членами ЄС. У зв'язку з цим нагальною і очевидною є потреба в узагальненні досвіду нормативно-правового забезпечення механізмів міжнародно-правового співробітництва України з ЄС та його державами-членами у сфері прямого оподаткування з метою їх удосконалення.

Співробітництво у сфері оподаткування у рамках ЄС неодноразово досліджувалося у вітчизняній науці – як у роботах юристів-міжнародників (І.А. Березовська, В.І. Муравйов, І.Ю. Петраш, П.О. Селезень, Л.Д. Тимченко та ін.), так і фахівців з податкового права (Т.В. Вовк, О.Ю. Водянніков, Ю.Г. Дем'янчук, О.І. Максак, С.М. Морозов, М.П. Кучерявенко, В.М. Слепець, К.В. Ященко та ін.). Значну увагу характеристиці міжнародно-правового співробітництва у сфері оподаткування в контексті інтеграційних процесів приділяли зарубіжні дослідники (Р. Барентс, О.С. Захаров, В.А. Кашин, С. ван Кромбрюгге, І.І. Кучеров, М. Ленг, П. Пістон, Г.П. Толстопятенко, М. Хельмінен). Водночас, у роботах названих авторів проблеми правового співробітництва України з ЄС та його державами-членами у сфері прямого оподаткування не були основним і безпосереднім предметом дослідження.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дослідження виконано відповідно до теми науково-дослідної роботи Національного університету «Одеська юридична академія» на 2011–2015 рр. «Теоретичні та практичні проблеми забезпечення сталого розвитку української державності та права» (державний реєстраційний номер – 0110U000671) та плану науково-дослідної роботи кафедри міжнародного права та міжнародних відносин «Прогресивний розвиток міжнародного права в умовах глобалізації правового простору».

Мета і задачі дослідження. Метою дослідження є комплексна характеристика правового забезпечення співробітництва України з ЄС та його державами-членами ЄС у сфері прямого оподаткування.

Відповідно до мети дисертації визначено такі задачі:

охарактеризувати еволюцію правових засад співробітництва держав-членів ЄС у сфері прямого оподаткування на інтеграційному рівні;

визначити особливості взаємодії права ЄС та договорів про уникнення подвійного оподаткування між державами-членами ЄС і третіми державами;

охарактеризувати правові засади співробітництва України з ЄС у сфері прямого оподаткування на основі норм УПС та УА;

визначити спільне та відмінне у договорах України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС на прикладі норм про оподаткування роялті;

розробити пропозиції та рекомендації щодо вдосконалення механізму імплементації в Україні норм договорів про уникнення подвійного оподаткування України з державами-членами ЄС;

визначити ступінь гармонізації вітчизняного законодавства щодо прямого оподаткування з вимогами ЄС на прикладі Податкового кодексу України (далі – ПК України).

Об'єктом дослідження є міжнародно-правове співробітництво України у сфері прямого оподаткування.

Предметом дослідження є правове забезпечення співробітництва України з ЄС та його державами-членами у сфері прямого оподаткування.

Методи дослідження. Методологічну основу дослідження складає система загальнонаукових та спеціальних методів і підходів, що забезпечили об'єктивний аналіз досліджуваного явища. Тема, мета і задачі дослідження зумовили використання таких методів: *діалектичного* (дозволив виявити взаємозв'язок та взаємодію складових механізму договірно-правового регулювання співробітництва в рамках ЄС у сфері прямого оподаткування – підрозділ 1.1); *догматичного* (використовувався для характеристики взаємодії права ЄС із національним правом – підрозділи 1.2, 1.3.); *історико-правового* (уможливив дослідження генезису міжнародно-правових засад співробітництва України та ЄС у сфері прямого оподаткування – підрозділ 2.1); *порівняльно-правового* (застосовувався для визначення спільних і особливих рис договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС – підрозділ 2.2); *формально-логічного* (використовувався при формулюванні зауважень і пропозицій щодо вдосконалення нормотворчої та правозастосовної діяльності з імплементації міжнародно-договірних норм у сфері оподаткування – підрозділи 3.1 та 3.3).

Теоретичну основу дисертації становлять праці вітчизняних і зарубіжних учених, що розробляють проблематику права ЄС, теорії

міжнародного права, міжнародного податкового права, серед яких В.Ф. Антипенко, М.В. Буроменський, В.Г. Буткевич, О.В. Буткевич, О.К.Вишняков, В.А. Василенко, М.М. Гнатовський, О.О. Грінченко, В.Н. Денисов, А.І. Дмитрієв, Н.А. Зелінська, О.В. Київець, Т.Р. Короткий, І.І. Лукашук, О.О. Мережко, Л.Д. Тимченко, Б.Р. Тузмухамедов та ін.

Нормативну й емпіричну базу дослідження склали міжнародні договори, акти міжнародних організацій, акти ЄС, внутрішньодержавні нормативно-правові акти.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в поглибленні теоретичних положень щодо правового аспекту співробітництва України з ЄС та його державами-членами у сфері прямого оподаткування і розробці рекомендацій для вдосконалення такого співробітництва. Наукову новизну становлять такі висновки та положення:

уперше:

розроблено авторську класифікацію норм установчих договорів ЄС у сфері прямого оподаткування шляхом об'єднання норм у п'ять основних груп: 1) основні правові принципи права ЄС, які застосовуються як до регулювання податкових відносин в цілому, так і сфери прямого оподаткування зокрема; 2) основоположні права і свободи, які можуть бути порушені заходами у сфері прямого оподаткування; 3) розподіл компетенції між державами-членами та ЄС і можливість прийняття спільних рішень у сфері прямого оподаткування; 4) положення, які застосовуються у сфері оподаткування в окремих випадках або щодо окремої групи податкових відносин; 5) податкові привілеї та імунітети ЄС;

визначено спільні та відмінні риси у договорах України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС в контексті оподаткування роялті;

обґрунтовано доцільність удосконалення правового механізму оподаткування роялті в рамках договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС, зокрема, через перетворення визначення «роялті» з закритого на відкрите;

доведено необхідність урахування вимог бюджетного законодавства України щодо строків введення в дію законодавчих норм, які впливають на бюджетні показники, у контексті ратифікації договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС;

визначено проблемні аспекти розгляду спорів вітчизняними судами щодо тлумачення та застосування норм договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС, зокрема, використання альтернативних підходів до тлумачення норм договорів про уникнення подвійного оподаткування, пов'язаних з використанням формулювання «можуть оподатковуватися» та ін.;

удосконалено:

доктринальні положення щодо реалізації вимог договорів держав-членів ЄС про уникнення подвійного оподаткування з третіми державами, в т.ч. з Україною, зокрема, у контексті взаємодії з правом ЄС через обґрунтування необхідності врахування вимоги забезпечення свободи вільного руху капіталів і платежів, визначення суперечливого характеру її впливу на реалізацію положень про обмеження доступу до договірних переваг;

порівняльно-правову характеристику вимог УПС та УА у сфері прямого оподаткування з виокремленням проблемних аспектів їх реалізації, зокрема, у контексті використання модельних актів Організації економічного співробітництва та розвитку (далі – ОЕСР), статус яких залишається невизначеним у рамках вітчизняної правової системи, у процесі тлумачення договірних норм;

оцінку рівня відповідності результатів гармонізації податкового законодавства до сучасних вимог ЄС про надання пільг з податку на прибуток підприємств та ефективності інструментів податкового контролю з формулюванням рекомендацій щодо вдосконалення відповідної практики.

набули подальшого розвитку:

характеристика еволюції нормативно-правових засад співробітництва держав-членів ЄС у сфері прямого оподаткування на інтеграційному рівні у рамках договірного механізму протидії недобросовісній податковій конкуренції з констатацією тенденції відходу від двостороннього підходу на користь багатостороннього;

підходи до удосконалення механізму імплементації, тлумачення та застосування норм договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС, зокрема, доповнення ст. 9 Конституції України з метою визначення конституційно-правового статусу міжвідомчих договорів, усунення невідповідності п. 3.2 ст. 3 ПК України вимогам ст. 27 Віденської конвенції про право міжнародних договорів та закріплення правового статусу актів міжнародних організацій з питань оподаткування, які можуть використовуватись у процесі тлумачення договірних норм.

Практичне значення одержаних результатів. Результати та висновки дослідження можуть використовуватися: у науково-дослідній діяльності – для подальшого розвитку у вітчизняній науці міжнародного права концептуальних уявлень про особливості міжнародно-правового регулювання співробітництва України з ЄС та його державами-членами у сфері оподаткування; у правотворчій сфері – для вдосконалення правових засад регулювання співробітництва України з ЄС та його державами-членами у сфері оподаткування; у науково-освітній роботі – при викладанні курсів «Право Європейського Союзу», «Міжнародне економічне право», «Міжнародне податкове право», при підготовці відповідних розділів

підручників, навчальних посібників; у практичній діяльності компетентних органів України з питань співробітництва з ЄС та його державами-членами у сфері оподаткування.

Апробація результатів дисертації. Висновки і положення дослідження обговорювалися на засіданнях кафедри міжнародного права та міжнародних відносин Національного університету «Одеська юридична академія». Результати дослідження, викладені у дисертації, були оприлюднені на: науково-практичній конференції «Міжнародне право після 11 вересня 2001 року» (м. Одеса, 23 квітня 2004 р.), науково-практичній конференції «Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів» (м. Ірпінь, 31 жовтня 2013 р.), науково-практичному круглому столі «Особливості реалізації міжнародно-правових норм у сфері оподаткування в Україні та світі» (м. Ірпінь, 22 листопада 2013 р.), Міжнародній заочній конференції «Наука і суспільство» (м. Донецьк, 15 лютого 2014 р.), VII Наукових читаннях, присвячених пам'яті В.М. Корецького (м. Київ, 20 лютого 2014 р.) .

Публікації. Основні положення та висновки дослідження знайшли відображення в 14 публікаціях: дев'яти статтях, опублікованих у спеціалізованих фахових наукових виданнях (у тому числі одна – у зарубіжному науковому фаховому виданні), та п'яти інших публікаціях.

Структура роботи зумовлена метою та задачами дослідження і складається зі вступу, трьох розділів, що містять вісім підрозділів, висновків, списку використаних джерел. Загальний обсяг дисертації становить 215 сторінок. Список використаних джерел охоплює 35 сторінок (293 найменування).

ОСНОВНИЙ ЗМІСТ РОБОТИ

У **вступі** висвітлюється актуальність теми дослідження, ступінь наукового опрацювання проблеми, зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, визначаються мета та завдання, об'єкт і предмет дослідження, його методологічна основа, наукова новизна одержаних результатів та їх теоретичне і практичне значення, подано відомості про апробацію основних положень дослідження, його структуру і обсяг.

Розділ перший «Правові засади співробітництва ЄС та його держав-членів з третіми державами у сфері прямого оподаткування», що складається з трьох підрозділів, висвітлює еволюцію підходів до регулювання відносин, пов'язаних з прямим оподаткуванням на рівні ЄС, визначає особливості взаємодії норм права ЄС і договірних норм держав-членів у сфері прямого оподаткування та характеризує сучасні тенденції протидії недобросовісній податковій конкуренції на рівні ЄС у відносинах з третіми державами.

У підрозділі 1.1. «Гене́за та характеристика нормативно-правових засад регулювання прямих податків на рівні ЄС» характеризуються основні й допоміжні джерела права ЄС з точки зору розвитку їх регулюючого впливу на відносини, пов'язані з прямим оподаткуванням.

Хоча установчі договори ЄС прямому оподаткуванню безпосередньо не присвячують жодної статті, їх слід вважати важливим джерелом правового регулювання сфери прямого оподаткування.

Розроблено авторську класифікацію норм Договору про Європейський Союз (далі – ДЕС) та Договору про функціонування Європейського Союзу (далі – ДФЕС), спрямованих на регулювання сфери прямого оподаткування, шляхом об'єднання цих норм у п'ять основних груп: 1) основні правові принципи права ЄС, які застосовуються як до регулювання податкових відносин в цілому, так і сфери прямого оподаткування зокрема; 2) основоположні права і свободи, які можуть бути порушені заходами у сфері прямого оподаткування; 3) розподіл компетенції між державами-членами та ЄС і можливість прийняття спільних рішень у сфері прямого оподаткування; 4) положення, які застосовуються у сфері оподаткування в окремих випадках або щодо окремої групи податкових відносин; 5) податкові привілеї та імунітети ЄС.

Вагоме значення мають положення щодо гармонізації прямого оподаткування, об'єднані в третю групу. Незважаючи на їх обмежену дію і вузький зміст, Європейська комісія постійно вживала спеціальних заходів для більш інтенсивної реалізації даних норм через розробку директив щодо виплати дивідендів між компаніями та фіскальної консолідації, щодо гармонізації податку з компаній та податку з дивідендів у джерела виплати та ін. Практика здійснення таких кроків з 1960-х років свідчить на користь ширшого використання інструментів «м'якого права», які не мають зобов'язальної сили, у сфері регулювання прямого оподаткування. Важливу роль у формуванні належного нормативно-правового забезпечення регулювання прямого оподаткування в ЄС відіграють також загальні принципи права ЄС та міжнародні договори.

У підрозділі 1.2. «Вплив права ЄС на договори держав-членів про уникнення подвійного оподаткування з третіми державами» на прикладі свободи вільного руху капіталів та платежів і положень про обмеження доступу до переваг окремих статей договорів про уникнення подвійного оподаткування характеризуються особливості взаємодії національних правопорядків з правопорядком ЄС у сфері прямого оподаткування.

Свобода вільного руху капіталу і платежів є єдиною з «чотирьох свобод ЄС», нормативне закріплення якої в установчих договорах безпосередньо спрямоване на регулювання відносин з третіми державами. Саме тому договори про уникнення подвійного оподаткування не лише між державами-членами ЄС, але і за участю третіх держав повинні

узгоджуватися з вимогами забезпечення свободи вільного руху капіталів і платежів. Водночас, донині зберігається невизначеність щодо можливості застосування різних режимів реалізації цих свобод у відносинах держав-членів ЄС між собою та з третіми державами. Крім того, в рамках практики Суду ЄС надані обґрунтування відмінностей у забезпеченні свободи вільного руху капіталів і платежів, такі як необхідність запобігання уникненню від оподаткування, ефективність фіскального нагляду чи втрата доходів. Використання різних варіантів таких обґрунтувань на практиці породжує цілий ряд проблем, пов'язаних з розбіжностями у правовому контексті відносин держав-членів ЄС між собою та з третіми державами.

У підрозділі 1.3. «Тенденції розвитку правового співробітництва ЄС з третіми державами щодо протидії недобросовісній податковій конкуренції» характеризується сучасний стан та основні напрями подальшого розвитку співробітництва ЄС з третіми державами з питань належного інформаційного обміну у сфері оподаткування та утримання від податкових практик, які порушують справедливую конкуренцію.

Договори щодо оподаткування доходів від заощаджень у вигляді виплат процентів з Андоррою, Ліхтенштейном, Монако, Сан-Марино, Швейцарією стали першими договорами, укладеними ЄС, предметом яких були виключно питання прямого оподаткування, зокрема, вирівнювання умов податкової конкуренції між державами-членами ЄС та третіми державами. Укладення договорів з третіми державами у сфері прямого оподаткування, які мають спільний предмет регулювання з актами вторинного законодавства ЄС, належить саме до спільної компетенції ЄС та його держав-членів. Держави-члени обмежені у праві реалізації своєї компетенції у сфері міжнародних договорів з питань оподаткування вимогами *acquis* ЄС.

Відзначено, що в практиці ЄС усе більшого визнання та підтримки набуває зміцнення договірного механізму протидії недобросовісній податковій конкуренції у формі зміни двостороннього формату співробітництва на багатосторонній.

Розділ другий «Договірні-правові засади співробітництва України з ЄС та його державами-членами у сфері прямого оподаткування» складається з двох підрозділів і присвячений аналізу договірного співробітництва ЄС і його держав-членів з Україною з питань, пов'язаних з прямим оподаткуванням.

У підрозділі 2.1. «Розвиток та особливості договірні-правового співробітництва України з ЄС у сфері прямого оподаткування» характеризується УПС як основа міжнародно-правового співробітництва України з ЄС (до вступу в дію УА). Основними нормами УПС, які безпосередньо впливають на механізм регулювання прямого оподаткування в Україні, є ст.ст. 15, 30, 46, 51, 95. Їх аналіз виявив низку

проблем правозастосування: 1) в окремих випадках має місце змістовна невідповідність між англomовним і україномовним варіантом УПС; 2) на підставі системного підходу до тлумачення п. 3 ст. 46 УПС доведено необґрунтованість його розуміння як такого, що допускає дискримінаційне оподаткування; 3) відсутність ефективного контрольного механізму за здійсненням процесів гармонізації податкового законодавства негативно впливає на якість одержаних результатів.

В УА до норм, які потенційно можуть мати вагоме значення для функціонування механізму прямого оподаткування, відносяться, зокрема, ст.ст. 34, 88, 127, 141, 142, 351, 353, 473, зміст яких так само породжує проблеми у процесі правозастосування.

У **підрозділі 2.2. «Порівняльно-правова характеристика договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС (на прикладі оподаткування роялті)»** встановлено спільні та відмінні риси положень про оподаткування роялті у договорах України з формулюванням пропозицій щодо вдосконалення їх змісту та практики застосування.

Договори України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС є основою для розвитку двостороннього співробітництва у сфері оподаткування роялті. Автором виокремлено ряд спільних рис між відповідними договірними нормами, що зумовлено використанням модельних актів ОЕСР та ООН для розробки тексту договорів про уникнення подвійного оподаткування між Україною та державами-членами ЄС.

Основні відмінності в оподаткуванні роялті у відповідних договорах України стосуються, по-перше, відмінностей у ставках податку з виплати роялті в державі джерела, по-друге, різниці у кваліфікації окремих видів платежів як роялті, по-третє, відсутності в окремих договорах положень щодо запобігання недобросовісній поведінці платників податків при виплаті роялті, по-четверте,

Розділ третій «Особливості реалізації міжнародних зобов'язань України та ЄС і його держав-членів у сфері прямого оподаткування» складається з трьох підрозділів і спрямований на визначення вітчизняних особливостей механізму забезпечення належної регулятивної дії договірно-правових норм у відносинах між Україною і державами-членами ЄС, пов'язаних з прямим оподаткуванням.

У **підрозділі 3.1. «Характеристика нормативно-правових засад імплементації договірних норм України з державами-членами ЄС у сфері оподаткування»** досліджуються особливості внутрішньодержавного правового механізму імплементації норм договорів України, зокрема тих, які регулюють відносини у сфері прямого оподаткування.

Конституційно-правову основу механізму імплементації договірних норм в Україні складає ст. 9 Основного закону. Створений на її основі правовий механізм реалізації договірних норм, зокрема, і в сфері оподаткування, не дає чіткої відповіді на проблемні питання про: 1) правовий статус договорів, які не потребують надання згоди на обов'язковість з боку Верховної Ради України; 2) правовий статус рішень міжнародних організацій, що можуть відігравати важливе значення для тлумачення договірних норм; 3) забезпечення правонаступництва України за договорами СРСР про уникнення подвійного оподаткування та їх співвідношення з наступними аналогічними договорами, які укладаються Україною.

Для розв'язання цих питань сформульовано пропозиції щодо вдосконалення правових засад забезпечення дії договірних норм у сфері оподаткування.

У підрозділі 3.2. «Гармонізація законодавства України з вимогами асquis ЄС (на прикладі Податкового кодексу України)» характеризується механізм приведення у відповідність до вимог ЄС вітчизняного законодавства у сфері прямого оподаткування.

На прикладі пільг з податку на прибуток підприємств та закріплення ефективних інструментів контролю за платниками податків доведено, що, незважаючи на проведену значну роботу щодо забезпечення відповідності вітчизняного законодавства у сфері прямого оподаткування вимогам ЄС, ПК України містить положення, які не повністю враховують відповідні норми ЄС. Зокрема, неврахування вимог щодо надання державної підтримки, що не узгоджується з приписами ст. 262 УА, та проблемний характер доктрини ділової мети (пп. 14.1.231 п. 14.1 ст. 14 ПК України), яку пропонується замінити загальним правилом про уникнення від оподаткування відповідно до рекомендацій Європейської комісії.

Підрозділ 3.3. «Особливості тлумачення та застосування норм договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС у сфері прямого оподаткування (на матеріалах судової практики)» присвячено встановленню особливостей тлумачення та застосування договірних норм у податкових відносинах в Україні на основі узагальнення вітчизняної судової практики.

Узагальнення судової практики, пов'язаної з договорами України про уникнення подвійного оподаткування, дозволило виокремити її негативні характеристики: неналежний рівень розвитку методології тлумачення договірних норм у процесі вирішення спорів, пов'язаних з їх застосуванням, непослідовний та безсистемний характер становлення та розвитку судової практики щодо тлумачення договірних норм у сфері оподаткування, розбіжності у розумінні окремих договірних норм, що пов'язано з відсутністю роз'яснення їх положень як у відповідних договорах, так і в національному законодавстві.

ВИСНОВКИ

У дисертації поставлено та розв'язано актуальне наукове завдання – здійснена комплексна характеристика механізму правового співробітництва України з ЄС та його державами-членами у сфері прямого оподаткування на двосторонньому та багатосторонньому рівні. Основні висновки роботи полягають у таких положеннях:

1. Установчі договори ЄС відіграють провідну роль у визначенні вихідних засад регулювання сфери прямого оподаткування на наднаціональному рівні. Їх положення можна об'єднати у п'ять груп: 1) положення про основні правові принципи права ЄС, які застосовуються до регулювання податкових відносин і загалом, і до їх окремих груп; 2) положення про ті основоположні права і свободи, яким може бути завдано шкоди заходами у сфері прямого оподаткування; 3) положення щодо розподілу компетенції між державами-членами та ЄС і можливості прийняття спільних рішень у сфері прямого оподаткування; 4) положення, які застосовуються у сфері оподаткування в окремих випадках або щодо окремої групи податкових відносин; 5) положення про податкові привілеї та імунітети ЄС.

2. Вихідні засади регулювання сфери прямого оподаткування, закладені в установчих договорах ЄС, знаходять свій подальший розвиток у діяльності Європейської комісії. Її підхід до розробки нормативно-правових засад регулювання прямого оподаткування поступово еволюціонував до ширшого використання інструментів, які не мають обов'язкової юридичної сили. Дієвим доповненням до методу позитивної гармонізації у сфері прямого оподаткування стало формування і утвердження альтернативного методу – негативної гармонізації, у реалізації якого головна роль належить Суду ЄС.

3. Важливим джерелом правового регулювання сфери прямого оподаткування на рівні держав-членів ЄС є їх міжнародні податкові договори як між собою, так і з третіми державами. До особливостей реалізації вимог міжнародних податкових договорів за участю держав-членів ЄС та третіх держав, зокрема України, відносяться: 1) договори про уникнення подвійного оподаткування як між державами-членами ЄС, так і за участю третіх держав повинні узгоджуватись з вимогами забезпечення свободи вільного руху капіталів і платежів, яка є єдиною з «чотирьох свобод ЄС», формулювання якої в установчих договорах безпосередньо спрямоване на врегулювання відносин з третіми державами; 2) незважаючи на очевидну суперечливість положень про обмеження доступу до переваг у договорах про уникнення подвійного оподаткування між державами-членами ЄС та третіми державами і вимог *acquis* ЄС, необхідно враховувати можливість обґрунтування їх використання вказівкою на ст. 52 ДФЄС. Водночас, оскільки положення про обмеження надання договірних переваг

не спрямовані безпосередньо проти повністю штучних операцій, вони потенційно можуть стати підставою для відмови у наданні договірних переваг і добросовісним платникам податків, а тому такі положення не можуть розглядатись як адекватний засіб для протидії уникненню від оподаткування відповідно до *acquis* ЄС і, отже, ст. 52 ДФЄС не може бути використана для обґрунтування існування дискримінаційного режиму; 3) укладення договорів про оподаткування доходів від заощаджень у вигляді виплат процентів з Андоррою, Ліхтенштейном, Монако, Сан-Марино, Швейцарією стало першим прикладом договорів з третіми державами, укладених на рівні ЄС, предметом яких було виключно питання прямого оподаткування. Критика їх змісту викликана, по-перше, невизначеністю механізму тлумачення договірних норм, по-друге, потенційно конфліктним характером співвідношення норм відповідних договорів з нормами договорів про уникнення подвійного оподаткування, по-третє, суперечностями у подальшому розподілі компетенції у сфері укладення договорів з питань прямого оподаткування між ЄС та державами-членами.

4. На рівні ЄС поступово утверджується тенденція щодо зміцнення договірного механізму протидії недобросовісній податковій конкуренції шляхом відходу від двостороннього формату на користь багатостороннього, що підтверджується, зокрема, розробкою та впровадженням Європейською комісією концепції належного урядування у сфері оподаткування. Її основними принципами є прозорість, обмін інформацією і добросовісна податкова конкуренція, а сфера застосування включає не лише відносини між державами-членами ЄС, але й відносини держав-членів ЄС з третіми державами, зокрема, з Україною. Такий скоординований підхід спрямований на утвердження засад комплексного та системного регулювання договірного механізму протидії недобросовісній податковій конкуренції.

5. УПС заклала основи розвитку співробітництва ЄС та України у сфері прямого оподаткування. Серед її норм у цьому контексті особливо виокремлюються ст.ст. 15, 30, 46, 51, 95. Їх позитивна роль зумовлена прагненням створити сприятливий податковий режим для суб'єктів господарювання на території кожної з сторін та зблизити власні підходи до регулювання податкових відносин. Однак існують окремі проблемні питання реалізації норм УПС, пов'язані зі змістовною невідповідністю між англomовним і україномовним варіантами УПС (переклад українською мовою термінів «fiscal legislation» та «place of residence»), неналежним тлумаченням п. 3 ст. 46 УПС, відсутністю як конкретних термінів реалізації, так і ефективних контрольних механізмів за здійсненням процесів гармонізації податкового законодавства.

Логічним продовженням підходу, закладеного в УПС щодо регулювання прямого оподаткування, стали ст.ст. 34, 88, 127, 141, 142, 351, 353, 473 УА, що забезпечило еволюційний та послідовний характер

взаємовідносин між Україною та ЄС у цій сфері. Але згадані норми УА, в окремих випадках, мають певні особливості, які можуть негативно впливати на правозастосування. До них належать, зокрема, некоректний переклад та невідповідність використаної термінології за змістом (ст. 473, п. «iii»), примітки до пп. «f» п. 2 ст. 141 УА), посилання на модельні акти ОЕСР, статус яких залишається невизначеним в рамках вітчизняної правової системи (п. 2 ст. 127 УА), можливість тлумачення невизначених у договорі термінів та концепцій відповідно до законодавства договірних сторін (примітка до пп. «f» п. 2 ст. 141 УА).

6. Договори України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС є основою для розвитку співробітництва щодо оподаткування роялті у випадках їх виплати резидентом однієї з договірних держав на користь резидента (резидентів) іншої. Виокремлено спільні та відмінні риси у формулюваннях договірних норм, присвячених оподаткуванню роялті.

До спільних рис можна віднести: 1) закріплення вимоги про наявність статусу бенефіціарного власника в отримувача роялті для можливості отримання доступу до договірних переваг; 2) основні види платежів, які входять до змісту поняття «роялті», є спільними для усіх відповідних договорів та Модельної податкової конвенції ОЕСР; 3) незастосування договірних переваг щодо роялті у випадку наявності тісного зв'язку між постійним представництвом нерезидента, який отримує роялті, та об'єктами, щодо яких і виникло зобов'язання сплати роялті; 4) особливості оподаткування роялті у випадку наявності особливих відносин між платником та отримувачем роялті або між ними обома та іншою особою.

До основних відмінностей положень щодо роялті у договорах України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС можна віднести: 1) різні розміри обмежень ставки оподаткування платежів у вигляді роялті в державі джерела такого доходу; 2) відсутності в окремих договорах положень, які відтворюють параграф 5 ст. 12 Типової конвенції ООН про уникнення подвійного оподаткування у відносинах між розвиненими державами та державами, що розвиваються (далі – Типова конвенція ООН), по-п'яте, відмінностей у тлумаченні змісту поняття «бенефіціарний (фактичний) отримувач (власник)».

розбіжності у зарахуванні окремих видів платежів до «роялті»; 3) лише частина відповідних договірних норм щодо роялті містять положення, спрямовані на запобігання недобросовісній поведінці з боку платників податків; 4) більшість статей, присвячених оподаткуванню роялті, в договорах про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС відтворюють параграф 5 ст. 12 Типової конвенції ООН (крім договорів з Польщею та Сполученим Королівством); 5) використання у відповідних договорах поняття «бенефіціарний (фактичний) отримувач

(власник)» щодо оподаткування роялті не означає єдності у розумінні його змісту та у правозастосуванні, особливо з урахуванням різних підходів до його судового тлумачення.

7. На підставі порівняльно-правового аналізу договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС та з урахуванням сучасних тенденцій розвитку договірної практики у сфері оподаткування сформульовано такі пропозиції для вдосконалення вітчизняних договірних норм щодо оподаткування роялті та механізму їх застосування: 1) визначення поняття «роялті» варто було б перетворити з закритого на відкрите, як, наприклад, у ст. 12 Модельної податкової конвенції США, шляхом додавання словосполучення «інші твори»; 2) для запобігання випадкам подвійного неоподаткування у сфері роялті включити до тексту відповідних договорів положення такого змісту: «Якщо ця конвенція передбачає, що дохід повинен оподатковуватися лише в одній з договірних держав чи що він може оподатковуватися в одній з договірних держав, інша договірна держава утримується від оподаткування такого доходу лише у тому разі, якщо відповідний дохід підпадає під оподаткування в першій з договірних держав»; 3) вітчизняні суди, встановлюючи зміст поняття «бенефіціарний (фактичний) отримувач (власник)» щодо оподаткування роялті, передовсім повинні звертатися до контексту договорів про уникнення подвійного оподаткування, їх об'єкта і цілей, а не обмежуватися лише формальним підходом; враховувати комерційний і практичний зміст операції (серії операцій) платника податків та її (їх) правову природу; 4) вітчизняним компетентним органам варто було б звернутися до проблеми кваліфікації платежів за лізинг супутникового ретранслятора і наполягати на включенні їх до змісту поняття «роялті», зокрема, у разі, якщо їх отримувачі є резидентами держав-членів ЄС, з якими укладені договори про уникнення подвійного оподаткування, особливо за умови включення у тексті останніх в поняття «роялті» платежів за використання промислового, комерційного чи наукового обладнання.

8. Нормативно-правові засади імплементації норм договорів України про уникнення подвійного оподаткування можуть бути удосконалені з урахуванням таких пропозицій та рекомендацій: 1) нагальним є узгодження термінологічного апарату щодо імплементації міжнародно-правових норм у сфері оподаткування у вітчизняну правову систему, оскільки існування різних підходів призводить на практиці до виникнення розбіжностей і прогалин; 2) обґрунтованим і доцільним є доповнення п. 1 ст. 9 Конституції України новим положенням, яке б визначало правовий статус договорів, які не потребують надання згоди Верховної Ради України на їх обов'язковість; 3) чинна редакція п. 3.2 ст. 3 ПК України за змістом не відповідає вимогам ст. 27 Віденської конвенції про право міжнародних договорів, адже залишає

поза увагою значну кількість міжвідомчих договорів, а тому потребує внесення відповідних змін; 4) необхідно чітко визначити правовий статус актів міжнародних організацій як обов'язкового, так й рекомендаційного характеру, оскільки звернення до них у процесі тлумачення і застосування норм договорів про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС стає все частішим; 5) визначення правового статусу договорів про уникнення подвійного оподаткування, які діють у відносинах України з державами-членами ЄС за фактом правонаступництва після розпаду СРСР (договір з Іспанією), оскільки ні ст. 9 Конституції України, ні ст. 3 ПК України не визначають правового статусу таких угод.

9. Механізм припинення дії договорів про уникнення подвійного оподаткування колишнього СРСР та набуття чинності положеннями нових договорів, укладених Україною з відповідними державами-членами ЄС, передбачає два основні підходи до розв'язання проблеми узгодження обох процесів: 1) норми нового договору не містять жодних вказівок на перехідний період в оподаткуванні при набутті чинності відповідними договірними нормами; 2) норми нового договору передбачають запровадження перехідного періоду, коли платнику податків надається можливість застосування норм попереднього договору, якщо його умови були більш вигідними для такого платника податків, упродовж визначеного періоду часу. Вважаємо, що використання другого підходу у договірній практиці є більш виправданим, оскільки дозволяє забезпечити інтереси суб'єктів господарювання договірних сторін та надати їм необхідний час для перебудови своїх господарських зв'язків із врахуванням вимог нових договірних норм.

10. При здійсненні внутрішньодержавних процедур, пов'язаних з наданням згоди Україною на обов'язковість норм договорів про уникнення подвійного оподаткування з тими державами-членами ЄС, з якими вони ще не укладені (Ірландія, Мальта, Люксембург), мають враховуватися вимоги п. 3 ст. 27 Бюджетного кодексу України, адже їх ігнорування порушуватиме визначену законодавцем процедуру прийняття та введення в дію законів, що зменшують надходження до бюджету та/або збільшують його витрати.

11. На сучасному етапі розвитку Україна доклала доволі багато зусиль для гармонізації вітчизняного законодавства у сфері прямого оподаткування з вимогами ЄС в міру необхідного, оскільки реалізація протилежного підходу (в повному масштабі) могла б коштувати надмірних зусиль і навіть призводити до стимулювання негативних явищ в економіці. Існуючий рівень гармонізованості положень вітчизняного законодавства, яке регулює пряме оподаткування, дозволяє сформулювати такі пропозиції та рекомендації: 1) процес реформування системи податкових інструментів стимулювання господарської діяльності в Україні повинен

відбуватися з обов'язковим врахуванням вимог УА щодо правил державної підтримки, що дозволить сформувати належне конкурентне середовище та підвищити ефективність використання податкових пільг; 2) проблема відповідності доктрини ділової мети, нормативні засади якої закріплені в пп. 14.1.231 п. 14.1 ст. 14 ПК України, вимогам ст. 19 Конституції України та відсутність однозначної відповіді законодавця щодо того, у який спосіб платник податків має вчиняти свої дії, щоб його поведінка не вважалася позбавленою ділової мети, зумовлює доцільність її заміни загальним правилом про уникнення оподаткування через внесення змін до ПК України. Такий крок сприяв би підвищенню ефективності податкового контролю, а так само впровадженню кращої практики провідних держав-членів ЄС та врахуванню рекомендацій ЄС.

12. Дослідження вітчизняної судової практики щодо тлумачення та застосування окремих норм договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС дозволило виокремити такі її негативні елементи: 1) відсутність єдиної та чіткої методології тлумачення договірних норм у процесі вирішення спорів, пов'язаних з їх застосуванням; 2) відсутність узгодженого і виваженого внутрішньодержавного механізму застосування окремих договірних норм у системі нормативно-правового регулювання податкових відносин; 3) відсутність єдиного підходу до розуміння сутності окремих договірних норм через брак їх нормативного тлумачення як у відповідних договорах, так і в національному законодавстві.

Підтвердженням можуть слугувати: 1) альтернативні підходи судів до тлумачення норм договорів про уникнення подвійного оподаткування, пов'язаних з використанням формулювання «можуть оподатковуватися»; 2) невикористання судами усього можливого арсеналу засобів тлумачення договірних норм згідно з Віденською конвенцією про право міжнародних договорів у конкретних спорах; 3) альтернативні підходи судів до вирішення питання, пов'язаного з можливістю обмеження доступу до договірних переваг з підстав, передбачених не міжнародним договором, а внутрішньодержавним законодавством, чи вироблених практикою (тест на бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу, доктрина ділової мети); 4) різна сфера застосування тесту на бенефіціарного (фактичного) отримувача (власника) доходу згідно з п. 103.2 і п. 103.3 ст. 103 ПК України, що породжує можливість різних варіантів його тлумачень вітчизняними суддями.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Статті у фахових періодичних виданнях:

1. Лепетюк О. В. Резолюції міжнародних міжурядових організацій як форма існування міжнародно-правових норм / О. В. Лепетюк // Актуальні проблеми держави і права : зб. наук. праць. – О. : Юрид. л-ра, 2001. – Вип. 11. – С. 588–593.
2. Лепетюк О. В. Деякі аспекти дії в часі конвенцій про уникнення подвійного оподаткування / О. В. Лепетюк // Держава і право : зб. наук. праць. Юридичні і політичні науки. – К. : Ін-т держави і права ім. В. М. Корецького НАН України, 2004. – Вип. 23. – С. 536–541.
3. Лепетюк О. В. Проблема уникнення подвійного оподаткування та міжнародне податкове право / О. В. Лепетюк // Актуальні проблеми політики : зб. наук. праць. – Одеса, 2004. – Вип. 22. – С. 238–243.
4. Лепетюк О. В. До питання про титул конвенцій про уникнення подвійного оподаткування / О. В. Лепетюк // Актуальні проблеми держави і права : зб. наук. праць. – О. : Юрид. л-ра, 2005. – Вип. 24. – С. 355–358.
5. Лепетюк О. В. Міжнародно-правове співробітництво ЄС з третіми державами у контексті протидії недобросовісній податковій конкуренції / О. В. Лепетюк // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія «Юридичні науки». – 2013. – Вип. 3. – Т. 2. – С. 184–187.
6. Лепетюк А. В. Нормы учредительных договоров ЕС в контексте гармонизации сферы прямого налогообложения / А. В. Лепетюк // Молдавский журнал международного права и международных отношений. – 2013. – № 3. – С. 82–88.
7. Лепетюк О. В. Пряме оподаткування у світлі Угоди про партнерство і співробітництво між Україною та європейськими інтеграційними об'єднаннями / О. В. Лепетюк // Юридичний вісник. – 2014. – № 1. – С. 267–274.
8. Лепетюк О. В. Характеристика договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС (на прикладі оподаткування роялті) / О. В. Лепетюк // Науковий вісник УжНУ. Серія «Право». – 2014. – № 24. – Т. 4. – С. 165–168.
9. Лепетюк О. В. Введення в дію договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС / О. В. Лепетюк // Часопис Національного університету «Острозька академія». Серія «Право». – 2014. – № 1(9). – С. 1–14.

Публікації апробаційного характеру:

1. Лепетюк О. В. Про дію конвенцій про уникнення подвійного оподаткування у просторі / О. В. Лепетюк // Міжнародне право після 11 вересня 2001 року : зб. наук. статей / Під ред. Орзиха М. П., Черкеса М. Ю. – Бібліотека журналу «Юридичний вісник». – О. : ФЕНІКС, 2004. – С. 145–156.

2. Лепетюк О. В. Роль практики Суду ЄС у гармонізації сфери прямого оподаткування / О. В. Лепетюк // Реформування податкової системи України відповідно до європейських стандартів: зб. матер. наук.-практ. конф., 31 жовтня 2013 р. / Мін. дох. і зб. України, Нац. ун-т ДПС України, Наук.-досл. центр з проблем оподат. – Ірпінь : Вид-во Нац. ун-ту ДПС України, 2013. – С. 279–282.

3. Лепетюк О. В. Компетенція Суду ЄС щодо спорів у сфері прямого оподаткування / О. В. Лепетюк // Особливості реалізації міжнародно-правових норм у сфері оподаткування в Україні та світі: зб. матер. наук.-практ. круглого столу, 22 листопада 2013 р. / Міндоходів України, Нац. ун-т ДПС України. – Ірпінь, 2013. – С. 101–104.

4. Лепетюк О. В. Зміст поняття «роялті» в контексті міжнародних податкових договорів: проблемні аспекти / О. В. Лепетюк // Наукові читання, присвячені пам'яті В. М. Корецького : зб. наук. праць / Київський ун-т права НАН України; [редкол. : Шемшученко Ю. С., Бошицький Ю. Л., Євдокимов В. О., Чернецька О. В. та ін.]. – К. : Вид-во Ліра-К, 2014. – С. 123–125.

5. Лепетюк О. В. Характеристика податкових аспектів норм Угоди про асоціацію між Україною та ЄС (на прикладі п. 2 ст. 141) / О. В. Лепетюк // Наука и общество: междунар. конф. : в 2-х ч. – Ч. 2 (философские науки, юридические науки, психологические науки), (г. Донецк, 15 февраля 2014 г.). – Донецк : НИЦ «Знание», 2014. – С. 95–97.

АНОТАЦІЯ

Лепетюк О. В. Правове забезпечення співробітництва України з Європейським Союзом та його державами-членами у сфері прямого оподаткування. – Рукопис.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата юридичних наук за спеціальністю 12.00.11 – міжнародне право. – Національний університет «Одеська юридична академія», Одеса, 2015.

Дисертація присвячена дослідженню змісту, особливостей та тенденцій розвитку правового забезпечення співробітництва України з ЄС та його державами-членами ЄС у сфері прямого оподаткування та визначенню шляхів його вдосконалення. Охарактеризовано еволюцію та розвиток механізму співробітництва з питань, пов'язаних з прямим оподаткуванням між державами-членами ЄС на інтеграційному рівні, його взаємозв'язок з двостороннім співробітництвом держав-членів у відповідній сфері та вплив на співробітництво у сфері оподаткування у відносинах з третіми державами. Визначено характерні риси співробітництва України з ЄС та його державами-членами у сфері прямого оподаткування через дослідження договірних норм та їх розвитку. Окреслено проблемні аспекти

імплементції, тлумачення та застосування норм договорів України про уникнення подвійного оподаткування з державами-членами ЄС.

Ключові слова: Європейський Союз, пряме оподаткування, Україна, міжнародні податкові договори, імплементція договірних норм, реалізація міжнародних зобов'язань, правове забезпечення, співробітництво.

АННОТАЦИЯ

Лепетюк А. В. Правовое обеспечение сотрудничества Украины с Европейским Союзом и его государствами-членами в сфере прямого налогообложения. – Рукопись.

Диссертация на соискание ученой степени кандидата юридических наук по специальности 12.00.11 – международное право. – Национальный университет «Одесская юридическая академия», Одесса, 2015.

Диссертация посвящена исследованию содержания, особенностей и тенденций развития правового обеспечения сотрудничества Украины с ЕС и его государствами-членами в сфере прямого налогообложения и определению путей его усовершенствования.

Предложена классификация норм учредительных договоров ЕС, направленных на регулирование отношений в сфере прямого налогообложения, а также приведена характеристика эволюции подходов Европейской комиссии к регулированию прямых налогов.

Раскрыто влияние права ЕС на функционирование договоров об избежании двойного налогообложения с третьими государствами для обеспечения реализации свободы перемещения капиталов и платежей, а также требований положений об ограничении доступа к договорным преимуществам в соответствующих договорах.

Аргументировано мнение о постепенном усилении тенденции к укреплению договорного механизма противодействия недобросовестной налоговой конкуренции.

Проведен анализ содержания и особенностей реализации ст.ст. 15, 30, 46, 51, 95 Соглашения о партнерстве и сотрудничестве между Украиной и Европейскими Сообществами и их государствами-членами, а также ст.ст. 34, 88, 127, 141, 142, 351, 353, 473 Соглашения об ассоциации между Украиной и Европейским Союзом и его государствами-членами.

Выявлены черты сходства и различия в договорах Украины об избежании двойного налогообложения с государствами-членами ЕС (на примере налогообложения роялти). На основании сравнительно-правового анализа соответствующих договоров сформулированы предложения по усовершенствованию договорных норм о налогообложении роялти и механизма их правоприменения.

Раскрыты особенности имплементации договоров Украины об избежании двойного налогообложения с государствами-членами

ЕС в национальную правовую систему, в частности, указывается на неопределенный статус договоров, не требующих прохождения процедуры ратификации, договоров, действующих в силу факта правопреимства, и решений международных организаций в контексте регулирования налоговых отношений.

На примере норм о льготном налогообложении и доктрине деловой цели сформулированы предложения по усовершенствованию уровня гармонизации отечественного законодательства в сфере прямого налогообложения с требованиями ЕС.

Определены особенности толкования и применения договоров Украины об избежании двойного налогообложения с государствами-членами ЕС в контексте судебной практики.

Ключевые слова: Европейский Союз, прямое налогообложение, Украина, международные налоговые договоры, имплементация договорных норм, реализация международных обязательств, правовое обеспечение, сотрудничество.

SUMMARY

Lepetjuk O.V. Legal issues of Ukraine's cooperation with the EU and its Member States in the field of direct taxation. – Manuscript.

Thesis for the degree of Candidate of Sciences in specialty 12.00.11 – international law. – National University «Odessa Law Academy», Odessa, 2015.

The thesis is devoted to the issue of essence, traits and tendencies in the development of international legal cooperation of Ukraine with the EU and its Member States in the field of direct taxation and to the determination of possible ways of its improvement in the future. There is the investigation of evolution and development of the cooperation mechanism concerning direct taxes between EU Member States on integration level and its interconnection with the international relations between EU Member States themselves in the same field as well as the influence on the tax cooperation with third states in the thesis. The main characteristics of cooperation between Ukraine and the EU and its Member States on direct taxation in the context of treaty norms from the point of their development are defined by the author. The problem aspects of implementation, interpretation and application of double taxation treaties between Ukraine and EU Member States as the main type of international tax treaties in the field of direct taxation are considered in the thesis. The propositions on improvement of rule-making as well as norm application are formulated.

Key words: the European Union, direct taxation, the Ukraine, implementation of treaty norms, international tax treaties, realization of treaty norms, legal issues, cooperation.

Підписано до друку 26.02.2015.
Формат 60х90/16. Ум.-друк. арк. 0,9. Наклад 100 прим.

Видавець і виготовлювач ПП «Фенікс»
Свідectво суб'єкта видавничої справи ДК У№ 1044 від 17.09.2002 р.
65009, м. Одеса, вул. Зоопаркова, 25. Тел. 7777-591.